

ELEKTRONİK TİCARET KAVRAMI ve ELEKTRONİK TİCARETTE VERGİLENDİRME SORUNSALI

CONCEPT OF E-COMMERCE AND ITS TAXATION ISSUE



Tolga ÇELİK*

ÖZ

Yaşanan teknolojik gelişmelerle birlikte ticaret alanında önemli değişiklikler olmuştur. Bu gelişmelerin sonucunda elektronik ticaret (e-ticaret) hayatımıza girmiş, internetin yaygınlaşmasıyla birlikte de e-ticaret geleneksel ticaret yöntemlerinin yerini almaya başlamıştır. Her yenilikte olduğu gibi elektronik ticaretinde hukuki zemine oturması zaman almıştır. E-ticaret alanında yaşanan gelişmelerle birlikte devletler, e-ticarette karşılaşılan sorunları çözmeye ve e-ticareti kontrol altına almaya yönelik çalışmalar yapmaya başlamıştır. E-ticaretin vergilendirilmesinde mevcut hukuki düzenlemelerin yetersiz kalması üzerine vergi denetiminde etkinliğinin sağlanması amacıyla bu konuda düzenlemeler yapılmaktadır. Bu çalışmada elektronik ticaretin mevzuattaki yeri ile vergi denetimi üzerindeki etkileri anlatılmaya çalışılacaktır.

Anahtar Kelimeler: E-ticaret, Vergi Denetimi, Tevkifat Müessesesi

JEL Sınıflandırma Kodları: L81, M42.

ABSTRACT

There have been changes in the area of commerce as well as technological ones. As a result, e-commerce entered into our lives, and as it has become widespread, it has superseded the traditional commercial ways. As is the case in all new developments, e-commerce has also taken time to have a legal basis. After new developments in e-commerce, states have begun to solve issues faced and to get it under control. As the current tax laws have become insufficient to tax these activities, new legislation is formed in order to increase effectiveness in tax audit. This study focuses on the state of e-commerce in tax legislation, and the potential effects on tax audit.

Keywords: e-Commerce, tax audit, institution of withholding tax

JEL Classification Codes: L81, M42

* Vergi Müfettiş Yardımcısı, Hazine ve Maliye Bakanlığı, tolga.celik@vdk.gov.tr, ORC-ID: 0000-0001-9849-2178.

Çelik, T. (Mayıs 2019). Elektronik Ticaret Kavramı ve Elektronik Ticarete Vergilendirme Sorunsalı, *E-Makale*, (www.vergigirapuru.com.tr).

GİRİŞ

E-ticaretin gelişmesiyle birlikte devletlerin sınırları ortadan kalkmıştır. Devletlerin ticari sınırlarının ortadan kalkmasıyla birlikte vergilendirilecek geliri tespit etmek zorlaşmıştır. Bu sebeple devletler, yeni bir kavram olan e-ticarete uyum sağlamaya çalışmaktadırlar. Elektronik ortamda yapılan ticaretin nasıl vergilendirileceği konusunda tartışmalar devam etmektedir. Bu tartışmaların sebebi bilişim teknolojilerinde yaşanan hızlı gelişmeler karşısında mevcut vergisel düzenlemelerin yetersiz kalmasıdır.

E-ticaretin vergilendirilmesinde karşılaşılan en önemli sorun e-ticarette vergilendirmenin nasıl olacağı konusudur. E-ticaret sınır ve engel tanımadığı için bu ürünlerin takibini yaparak vergilendirilebilir kazancı bulabilmek oldukça güçtür.

E-ticaret elektronik ortamda gerçekleşen ticari işlemler bütünüdür. E-ticarete konu olan mal ve hizmetler ikili bir ayrıma tabi tutulabilir.¹ Dijital hizmetler ile fiziksel mal ve hizmetler şeklinde ayırabileceğimiz e-ticarette, fiziksel mal ve hizmetlerin vergilendirilmesinde ve denetiminde fazla sorun yaşanmamaktadır. Çünkü bu mal ve hizmetler elektronik ortamda sipariş edilse de teslimatı geleneksel yöntemlerle gerçekleşmektedir. Bu yöntemde, vergilendirilecek gelirin tespitinde sıkıntı yaşanmamaktadır. E-ticaretin vergilendirilmesinde temel problem dijital ortamda sunulan hizmetlerde ortaya çıkmaktadır. Çünkü söz konusu hizmetler elektronik ortamda sipariş edilip teslimatı da elektronik ortamda gerçekleştirilmektedir. Bu nedenle dijital ortamda sunulan hizmetlerin takip edilerek kayıt altına alınması çok zordur. Dijital ortamda sunulan hizmetler kayıt dışılığı arttırarak haksız rekabete sebep olmaktadır. Bu sebeple vergi denetiminde etkinliğinin sağlanması amacıyla bu konuda düzenlemeler yapılmaktadır.

1- ELEKTRONİK TİCARET KAVRAMI

E-ticaretin tanımı; 05.11.2014 tarih ve 29166 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanan 6563 sayılı Elektronik Ticaretin Düzenlenmesi Hakkında Kanun ile yapılmıştır. Mezkur Kanun’da elektronik ticaret; *“Fiziki olarak karşı karşıya gelmeksizin, elektronik ortamda gerçekleştirilen çevrim içi iktisadi ve ticari her türlü faaliyet”* şeklinde tanımlanmıştır.

Mevzuatımızda e-ticaret tanımı 05.11.2014 tarihi itibarıyla yapılmıştır. Ancak e-ticaret konusunda genel kabul görmüş tanım OECD tarafından 1997 yılında yapılmıştır. OECD’ye göre e-ticaret; *“bir süreç olarak, firmalar hakkında ticaret öncesi elektronik ortamda araştırma yapılması, bilgilendirilmesi, tarafların elektronik ortamda buluşması, ödeme sürecinin yerine getirilmesi, tahhüdün yerine getirilmesi, mal veya hizmetin müşteriye teslimi, satış sonrası bakım, destek vb. hizmetlerin temin edilmesidir.”*²

OECD tarafından yapılan tanımda e-ticaretin elektronik ortamda gerçekleştirilen bir süreç olduğu aktarılmaktadır. 6563 sayılı Elektronik Ticaretin Düzenlenmesi Hakkında Kanun’ da yapılan e-ticaret tanımında da OECD’nin 1997 yılında yaptığı tanıma benzer bir düzenleme yapılarak e-ticaretin fiziki ortam olmaksızın elektronik ortamda yapılan iktisadi ve ticari faaliyet olduğu aktarılmıştır. Bu sebeple e-ticaretin kapsamına; mal ve hizmetlerin elektronik alışverişi, üretim planlaması yapma ve üretim zinciri oluşturma, tanıtım, reklam ve bilgilendirme, sipariş verme, anlaşma ve sözleşme yapma, elektronik banka işlemleri ve fon transferi, elektronik konşimento gönderme, gümrükleme, üretim ve sevkiyat izleme, tasarım geliştirme ve mühendislik, kamu alımları, elektronik para ile ilgili işlemler, borsa, ticari kayıtların tutulması ve izlenmesi, pazarla-

¹ Fatih Çavdar. “Elektronik Ticaretin Vergi Denetimi Üzerindeki Etkileri”. Hukuk ve İktisat Araştırmaları Dergisi. Sayı 1. 2017. s. 13.

² Sabahat ÖZBAY ve Selma AKYAZI. Elektronik Ticaret. Detay Yayıncılık. Ankara. Eylül 2004. 2.

ma, sayısal imza, elektronik noter, sayısal içeriğin anında dağıtımı, bilgi oluşturma ve aktarma, vergi ödemeleri, fikri, sınai ve ticari mülkiyet haklarının korunması ve transferi gibi işlemler girmektedir.³

2- ELEKTRONİK TİCARETTE VERGİ DENETİMİ

E-ticarette vergilendirilebilir geliri tespit etmek oldukça güçtür. Dijital ortamda sunulan bir hizmetin tespit edilerek kayıt altına alınması düşünüldüğü kadar kolay değildir. Özellikle mükelleflerin tespit edilmesi, işyeri kavramı, vergiyi doğuran olayın tespiti ve elde edilen kazancın niteliği tespiti konusunda problemler yaşanabilmektedir.

E-ticarette elde edilen gelirin niteliği belirlenirken bazı sorunlar ortaya çıkabilmektedir. Bu sebeple dijital ürünlerde kazanç türünün belirlenmesi, gerçekleştirilen işleminin mahiyetine göre değişebilmektedir. E-ticarette gelirin türü işlemin niteliğine göre ticari kazanç olabileceği gibi serbest meslek kazancı da olabilmektedir.⁴

Devletler, e-ticarette karşılaşılan sorunları çözmeye ve e-ticareti kontrol altına almaya yönelik çalışmalar yapmaya başlamıştır.

2.1- Gelir ve Kurumlar Vergisi Kanunları Açısından E-Ticaret

Vergi sistemimizde gelir üzerinden alınan iki adet vergi (Gelir Vergisi-Kurumlar Vergisi) bulunmaktadır. Gelir Vergisinde ve Kurumlar Vergisinde e-ticarette vergi denetiminin sağlanabilmesinde mükellefiyetin tespiti önem arz etmektedir.

193 sayılı Gelir Vergisi Kanunu'nun 3. maddesinde; Türkiye'de yerleşmiş olanların tam mükellef olduğu yer almaktadır. Ayrıca Gelir Vergisi Kanunu'nun 4. maddesinde; ikametgahı Türkiye'de bulunanların ve bir takvim yılı içinde Türkiye'de

devamlı olarak altı aydan fazla oturanların (Geçici ayrılmalar Türkiye'de oturma süresini kesmez.) Türkiye'de yerleşmiş sayılacağı bilgisi yer almaktadır. 5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 3. maddesinde kanunî veya iş merkezi Türkiye'de olanların tam mükellef olduğu, kanuni ve iş merkezlerinin her ikisi de Türkiye'de bulunmayanların ise dar mükellef olduğu yer almaktadır. Her iki kanuna göre de tam mükellefler hem Türkiye içinde hem de Türkiye dışında elde ettikleri gelirin tamamı üzerinden vergilendirilecek dar mükellefiyete tabi olanlar ise sadece Türkiye içinde elde ettiği gelir üzerinden vergilendirilecektir. Bu sebeple tam mükellef gerçek kişi veya kurumun e-ticaret faaliyetleriyle uğraşması durumunda bu mükelleflerin vergilendirilmesinde herhangi bir problem bulunmamaktadır. Çünkü bu mükelleflerin Türkiye içindeki ve dışındaki tüm gelirleri vergilendirilebilir niteliktedir. Dijital ürünlerde kazanç türünün belirlenmesi, gerçekleştirilen işleminin mahiyetine göre değişebilmektedir. E-ticaret faaliyetinin ticari kazanç bağlamında yapıldığı düşünülürse tam mükellef gerçek kişilerde kazanç, tahakkuk ettiğinde beyannameye dahil edilecektir. Yapılan e-ticaret faaliyetinin serbest meslek kapsamında yapılması durumunda ise tam mükellef gerçek kişilerde tahsilat esas geçeri olduğundan kazanç tahsil edildiğinde beyannameye dahil edilecektir. Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 6. maddesinde; *"Kurumlar vergisi, mükelleflerin bir hesap dönemi içinde elde ettikleri safî kurum kazancı üzerinden hesaplanır. Safî kurum kazancının tespitinde, Gelir Vergisi Kanununun ticarî kazanç hakkındaki hükümleri uygulanır."* hükmü yer almaktadır. Bu hüküm gereğince tam mükellef kurumların e-ticaret faaliyeti ticari kazanç olarak nitelendirilerek bu kazanç tahakkuk ettiğinde beyannameye dahil edilecektir.

³ Pınar Elmas. "Ticaretin Yeni Şekli E-Ticaret! Peki Hakkında Ne Biliyoruz?". Ar&Ge Bülten. 2009. s. 13.

⁴ Fatih Çavdar. "Elektronik Ticaretin Vergi Denetimi Üzerindeki Etkileri". Hukuk ve İktisat Araştırmaları Dergisi. Sayı 1. 2017. s. 13.

E-ticaret faaliyetiyle uğraşan mükelleflerlerin dar mükellef olması durumunda vergilendirilecek geliri tespit ederek etkin bir vergi denetimini kurmak düşünüldüğü kadar kolay değildir. Örneğin İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığı tarafından verilen 30.12.2011 tarih ve B.07.1.Gİ-B.4.34.16.01-GVK 37-2410 sayılı özalgede; mükellef, bir yıldır İngiltere’de yaşadığını ve şirket kurduğunu, internet aracılığı satış yaptığını, Türkiye’den talepte bulunanlarca satış bedellerinin Türkiye’deki banka hesabına yatırıldığını ve bu satışlardan elde ettiği kazancın İngiltere’de vergilendirildiğini belirterek, bu satış işlemleri ile ilgili Türkiye’de vergilendirme yapıp yapılmayacağı sormuştur. İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığı sorulara karşılık; “İnternet siteleri üzerinden tanıtımı yapılan şirketinize ait malların Türkiye’de satılması durumunda elde edilecek kazançların, söz konusu faaliyet süreklilik arz ettiği için, ticari kazanç kapsamında değerlendirilmesi gerekmektedir. Buna göre; Türkiye’de bulunan bir sunucuyu kiralarak veya satın alarak internet üzerinden satış yapmanız halinde, elde edilecek kazançlar Türkiye’de vergilendirilecektir. Ancak, internet üzerinden yapılan satışlarda sunucunun Türkiye’de bulunmaması veya Türkiye’de bulunmakla birlikte kiralama veya satın almak suretiyle tasarruf altında bulundurulmaksızın sunucu üzerinden hizmet satın almanız halinde ise, vergilendirme İngiltere’de yapılacaktır.” şeklinde cevap vermiştir.

İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığı tarafından verilen yukarıda yer alan özalgede mükellefin Türkiye’de vergilendirilebilmesi için hizmet sunucusunun Türkiye’de olması veya Türkiye’de bulunan bir sunucuyu kiralama şartına bağlamıştır. Ayrıca e-ticaret faaliyetinin sürekli yapılması koşuluyla ticari kazanç niteliğinde olduğunu belirt-

miştir. Gelir Vergisi Kanunu’nun 7. maddesinde ise ticari kazancın Türkiye’de elde edilmesi, kazanç sahibinin Türkiye’de işyerinin olması veya daimi temsilci bulundurması ve kazancın bu yerlerde veya bu temsilciler vasıtasıyla sağlanması şartına bağlanmıştır. Bu sebeple mükellefler vergiden kaçınmak amacıyla hizmet sunucularını Türkiye yerine Türkiye’den düşük veya sıfır vergi oranlı bir ülkede tutmayı tercih edebilirler.

Kanun koyucu e-ticaret konusunda vergi denetimindeki eksikleri tespit ederek tevkifat müessesesi ile bu problemleri gidermeyi amaçlamıştır.⁵ Bu amaçla da 07.09.2016 tarihinde 6745 sayılı Yatırımların Proje Bazında Desteklenmesi ile Bazı Kanun ve Kanun Hükmünde Kararnelerde Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun ile elektronik ticaretle ilgili olarak; 213 sayılı Vergi Usul Kanunu’nun 11. maddesinde, 193 sayılı Gelir Vergisi Kanunu’nun 94. maddesinde, 5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu’nun 15. ve 30. maddelerinde değişiklik yapmıştır. 6745 sayılı Yatırımların Proje Bazında Desteklenmesi ile Bazı Kanun ve Kanun Hükmünde Kararnelerde Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun ile 213 sayılı Kanun’un 11. maddesine; “*Bakanlar Kurulu, ödeme yapılan kişilerin mükellef olup olmamasına, ödeme yapan veya ödemeye aracılık edenlerin vergi kanunlarına göre vergi kesintisi yapmak zorunluluğu bulunup bulunmamasına, ödemenin konusunun mal veya hizmet alım satımı olup olmamasına, elektronik ortamda gerçekleştirilip gerçekleştirilmemesine, ödeme yapılanın bu tutarı vergi matrahının tespitinde indirim konusu yapıp yapmamasına bakılmaksızın, vergiye tabi işlemlere taraf veya aracı olanlara vergi kesintisi yaptırmaya, iş grupları, iş neveleri, sektörler ve emtia grupları itibarıyla, vergiye tabi işlemle ilgili, vergi kanunlarında belirtilen alt ve üst limit-*

⁵ Mehmet Öksüz ve Timur Türgay. “Türkiye’de Elektronik Ticaretin Vergilendirilmesi Ve Tevkifat Müessesesi”. Yönetim Bilimleri Dergisi. Sayı 32. 2018. s. 135.

ler arasında olmak şartıyla, farklı kesinti oranları tespit etmeye yetkilidir.” hükmü eklenmiştir. 213 sayılı Vergi Usul Kanunu’nun 11. maddesinde Bakanlar Kuruluna verilen bu yetki Cumhurbaşkanlığı Hükümet Sistemi ile birlikte 700 sayılı KHK’nın 46. maddesinde yapılan değişiklikle Cumhurbaşkanlığına verilmiştir.

Vergi Usul Kanunu’nun 11. maddesinin yedinci fıkrası ile Cumhurbaşkanına verilen yetki, 19.12.2018 tarihli ve 30630 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanan 18.12.2018 tarihli ve 476 sayılı Cumhurbaşkanlığı Kararı ile kullanılmıştır. Söz konusu Kararın eki Kararın 1. maddesinde, Gelir Vergisi Kanunu’nun 94. maddesinin birinci fıkrasında ve Kurumlar Vergisi Kanunu’nun 15. maddesinin birinci fıkrasında sayılanlara internet ortamında verilen reklam hizmetlerinin vergi kesintisi kapsamına alınmış olduğu, bu hizmetlere ilişkin olarak hizmeti verenlere veya internet ortamında reklam hizmeti verilmesine aracılık edenlere yapılan ödemelerden, ödeme yapılan kişilerin mükellef olup olmamasına bakılmaksızın vergi kesintisi yapılması gerektiği yönünde düzenleme yapılmıştır. Mezkûr Kararın 2, 3 ve 4. maddeleri gereğince, internet ortamında verilen reklam hizmetlerine ilişkin olarak, bu hizmeti verenlere veya internet ortamında reklam hizmeti verilmesine aracılık edenlere (ödeme yapılan kişilerin mükellef olup olmamasına bakılmaksızın) yapılan ödemeler üzerinden;

- Gelir Vergisi Kanunu’nun 94. maddesi uyarınca %15,
- Kurumlar Vergisi Kanunu’nun 15. maddesi uyarınca %0,
- Kurumlar Vergisi Kanunu’nun 30. maddesi uyarınca %15 oranında vergi kesintisi yapılması gerekmektedir.

476 sayılı Cumhurbaşkanlığı Kararı ile birlikte internet ortamında reklam hizmeti veren veya bu hizmetlerin verilmesine aracılık eden gerçek kişilere yapılan ödemelerde vergi kesintisi oranı %15 olarak uygulanacaktır. Söz konusu vergi

kesintisi uygulamasında gerçek kişinin tam veya dar mükellef olmasının bir önemi bulunmamaktadır. İnternet ortamında verilen reklam hizmetlerine ilişkin ödemelerin bu hizmetin verilmesine aracılık eden tam mükellef bir kuruma yapılması halinde, bu ödemeler üzerinden %0 oranında vergi kesintisi yapılacaktır. Öte yandan, internet ortamında reklam hizmeti verilmesine aracılık eden tam mükellef kurum tarafından, bu hizmetin karşılığı olarak hizmeti verene yapılan ödemeler üzerinden de vergi kesintisi yapılması gerekmektedir. Dolayısıyla, ödemenin bu hizmetin verilmesine aracılık eden kuruma yapılması ve daha sonra hizmete aracılık eden kurum tarafından tahsil edilen hizmet bedellerinin asıl hizmet sunucusuna ödenmesinde de vergi kesintisi yapılması gerekmekte olup asıl hizmet sunucusunun tam mükellef olması halinde vergisi kesintisi oranı %0 olarak uygulanacaktır.

476 sayılı Cumhurbaşkanlığı Kararı 01.01.2019 tarihinden itibaren yapılacak ödemelere uygulanmak üzere yayımı tarihinde yürürlüğe girmiş olup hizmet bu tarihten önce verilmiş olsa dahi, anılan tarihten itibaren (bu tarih dahil) yapılan ödemeler üzerinden vergi kesintisi yapılacaktır. Ancak söz konusu vergi kesintisinin uygulanması açısından, internet ortamında reklam hizmeti veren veya bu hizmetlerin verilmesine aracılık edenlere anılan Kararın yürürlük tarihinden önce nakden veya hesaben ödeme yapılmış olması halinde, bu ödemelerin konusunu teşkil eden hizmetlere ilişkin olarak 01.01.2019 tarihinden sonra yapılacak ödemelerden vergi kesintisi yapılmayacağı da unutulmamalıdır. Yapılacak ödemelerin hesaben veya nakden yapılmasının da herhangi bir önemi bulunmamaktadır.

Cumhurbaşkanlığına verilen bu yetki ile birlikte e-ticaret faaliyetleri kayıt altına alınıp belli oranlarda tevkifat yapılarak vergi denetiminde vergi kayıp-kaçacağını önleyebilmek ve haksız rekabetin önüne geçmek amaçlanmaktadır. Çünkü e-ticaret faaliyeti ile uğraşan çoğu mükellef hiz-

met sunucularını vergi cenneti ülkelerinde veya Türkiye'den çok daha düşük vergi oranına sahip ülkelerde tutulmaktadır. Ancak 6745 sayılı Kanun ile hiç vergi vermeyen veya asgari düzeyde vergi veren kişi veya kurumların, Türkiye'den elde ettiği kazanç üzerinden belli bir oranda kaynağında tevkif edilerek vergi kayıp-kaçağı en aza indirilmeye çalışılmaktadır.

2.2- Katma Değer Vergisi Kanunu Açısından E-Ticaret

3065 sayılı Katma Değer Vergisi Kanununun 1/1. maddesine göre; Türkiye'de yapılan ticari, sınai, zirai ve mesleki nitelikteki teslim ve hizmetler katma değer vergisine tabi bulunmaktadır. Yani Türkiye'de gerçekleştirilen mal ve hizmet teslimleri üzerinden vergi hesaplanmaktadır.

E-ticarete konu olan mal ve hizmetler dijital hizmetler ile fiziksel mal ve hizmetler şeklinde ayrılabilir. Dijital ortamda sunulup fiziki olarak teslim edilen mal ve hizmetin vergilendirilmesinde problem bulunmamaktadır. Çünkü teslim ve hizmet yurtiçinde sunulmuştur. Fiziki olarak yurtdışına teslim edilen mal ve hizmetlerin vergilendirilmesinde de problem bulunmaktadır. Çünkü KDV açısından ülkemizde varış ülkesinde vergileme ilkesi uygulanmaktadır. Bu ilkeye göre, ihracatta KDV istisnası uygulanmaktadır. Bu hükme uygun olarak KDV Kanunu'nun 11. maddesinde ihracat istisnası düzenlenmiştir. Adı geçen madde; "İhracat teslimleri ve bu teslimlere ilişkin hizmetler, yurt dışındaki müşteriler için yapılan hizmetlerin vergiden müstesnadır" şeklinde düzenlemeyi içermektedir. Bu sebeple yurt dışına sunulan teslim ve hizmetler vergiden istisnadır.

E-ticaretin vergilendirilmesinde temel problem dijital ortamda sunulan hizmetlerde ortaya çıkmaktadır. Çünkü söz konusu hizmetler elektronik ortamda sipariş edilip teslimatı da elektronik ortamda gerçekleştirilmektedir. Bu nedenle dijital ortamda sunulan hizmetlerin takip edile-

rek kayıt altına alınması çok zordur. Türkiye'den yurtdışına gerçekleştirilen e-ticaret işlemlerinde dijital ürün satışı yabancı bir ülkede ikamet eden bir kişiye yapıldığı için vergileme ilgili ülkede yapılacak ve ihracat istisnasından faydalanacaktır. Burada üzerinde durulması gereken başka bir konu daha bulunmaktadır. Bu konu dar mükellef olup, Türkiye'de yerleşik kişilere dijital ortamda mal ve hizmet satan mükelleflerin vergilendirilmesinin nasıl olacağıdır. Dijital ürünlerin fiziki teslimi Türkiye'de yapılırsa teslim Türkiye'de yapıldığı için KDV doğmaktadır. Aynı şekilde sunulan hizmetlerde faydalanma Türkiye'de gerçekleştiği için KDV yine doğmaktadır. Bu nedenle vergilendirilebilir bu işlemlerde kayıp-kaçağı önlemek amacıyla 464 sayılı Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği'nde gerekli düzenlemeler yapılmıştır.

464 sayılı Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği ile birlikte dijital ürün ve hizmet teslimlerinin vergilendirilmesinde dar mükellef kurumlar için düzenlemeler yapılarak yurtdışında faaliyet gösteren bu mükellefler kayıt altına alınmaya çalışılmıştır. 464 sayılı Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği ile getirilen bilgi verme zorunluluğu ile kayıt dışı dijital içerik ve hizmet satışlarının kayıt altına alınmasını amaçlamaktadır.

Dar mükelleflerden Türkiye'de KDV mükelleflerine yapılan dijital ürün ve hizmet satışlarında vergilendirme bu hizmetlerden Türkiye'de faydalanılması şartıyla sorumlu sıfatıyla yapılması gerekmektedir. Ancak vergi mükellefiyeti olmayan kişilerin dijital ürün ve hizmet satın aldığı bu kişilerden sorumlu sıfatıyla KDV beyannamelerini vermelerini beklemek pratikte pek mümkün gözükmemektedir. Ancak yurtdışından yurtiçine sağlanan bu hizmetler dolayısıyla faydalanma Türkiye'de olduğu için KDV doğmaktadır. Eğer sorumlu sıfatıyla beyanname verilmezse hem devletin vergi gelirleri azalacak hem de haksız rekabet şartları doğacaktır. Haksız rekabetin doğmasının sebebi ise yurtdışından satın alınan dijital hizmetlerin tamamına yakını yurtiçinde

vergi mükelleflerinden alınabilir nitelikte olmasıdır. Bu durumda vergi mükellefi olmaksızın internet üzerinden satış yapanlar yurtiçinde vergi mükellefi olanlara göre %18'lik bir avantaj taşımaktadır. Bu nedenlerle Kanun koyucunun, "bireysel tüketicilerden sorumlu sıfatıyla beyannamelerini eksiksiz vermelerini beklemenin fiili imkansızlığı düşünüldüğünde" 464 sayılı Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği'nde yapılan düzenlemeden daha kapsamlı bir değişiklik yapması gerekmektedir.

2.3- Damga Vergisi Kanunu Açısından E-Ticaret

6098 sayılı Borçlar Kanununun 1. maddesinde; *"Sözleşme, tarafların iradelerini karşılıklı ve birbirine uygun olarak açıklamalarıyla kurulur."* hükmü yer almaktadır. Mezkur Kanun'un 12. maddesinde ise sözleşmelerin şekil şartına bağlı olmadığı; *"Sözleşmelerin geçerliliği, kanunda aksi öngörülmedikçe, hiçbir şekle bağlı değildir."* şeklinde ifade edilmiştir.

E-ticaret elektronik ortamda gerçekleşen ticari işlemler bütünüdür. E-ticaret ile ilgili temel işlemler elektronik ortamda yapılmaktadır. 488 sayılı Damga Vergisi Kanunu'nun 1. maddesi; *"Bu Kanuna ekli (1) sayılı tabloda yazılı kağıtlar Damga Vergisine tabidir. Bu kanundaki kağıtlar terimi, yazılıp imzalanmak veya imza yerine geçen bir işaret konmak suretiyle düzenlenen ve herhangi bir hususu ispat veya belli etmek için ibraz edilebilecek olan belgeler ile elektronik imza kullanılmak suretiyle manyetik ortamda ve elektronik veri şeklinde oluşturulan belgeleri ifade eder."* şeklinde düzenlemeyi ifade etmektedir. Damga Vergisi kağıt üzerinden alınan bir vergi türüdür. Ancak e-ticarette sözleşmeler dijital ortamda düzenlenip kağıda dökülmemektedir. Ancak Damga Vergisi Kanunu'nun 1. maddesinde elektronik imza kullanılmak suretiyle manyetik ortamda ve elektronik veri şeklinde oluşturulan belgelerinde vergiye tabi olduğu yer almaktadır. Bu sebeple e-ticaret işlemlerinde sözleşmeler

dijital ortamda düzenlenip elektronik imza ile imzalanması halinde damga vergisi hesaplanacaktır. Ancak dijital ortamda düzenlenen sözleşmeler e-imza ile imzalanmaması durumunda verginin konusuna girmeyecektir.

Elektronik ticarete vergileme hakkının belirlenmesi sorunu Damga Vergisi'nde kendini göstermiştir. E-ticaret işlemleri arttıkça vergileme hakkı ile ilgili problemlerde artmaktadır. Damga Vergisi Kanunu'nun 1. maddesine göre Türkiye'de düzenlenen kağıtlar ile Türkiye dışında düzenlenmekle beraber Türkiye'de işleme konan kağıtlar damga vergisine tabi olmaktadır. Yukarıda anlatıldığı üzere Türkiye'de elektronik ortamda düzenlenen sözleşmeler eğer elektronik imza ile imzalanmışsa verginin konusuna girmektedir. Ancak Türkiye dışında düzenlenmekle beraber Türkiye'de işleme konan kağıtlar verginin konusuna girmekle birlikte birtakım sorunlara sebep olabilir. Çünkü elektronik imza ile imzalanan bu sözleşmeler her iki ülkede vergilendirilebileceği gibi vergisiz de kalabilecektir.

3- DEĞERLENDİRME

E-ticaret yaşanan teknolojik gelişmelerin sonucunda hayatımıza girerek geleneksel ticaret yöntemlerinin yerini almaya başlamıştır. İnsanlar gün geçtikçe alışkanlıklarını bırakarak değişen dünya düzenine uyum sağlamaktadırlar. Alışkanlıklarda gerçekleşen değişikliklerden ticarete kendine düşen payı almıştır. İnsanlar artık kendilerine daha fazla zaman ayırabilmek, markalar arası karşılaştırma yapabilmek veya kampanyalardan haberdar olabilmek için elektronik satış mağazalarından alışveriş yapmaktadırlar. Böylece hem zamandan tasarruf edebilmek imkanına sahip olabilmekte hem de aynı ürünü daha ucuza alabilmektedirler. Ancak bireyler için birçok olumlu özelliği bulunan e-ticareti kontrol edebilmek çokta kolay değildir.

Her yenilikte olduğu gibi elektronik ticaretinde hukuki zemine oturması zaman almıştır. Bu

nedenle e-ticaret alanında yaşanan gelişmelerle birlikte devletler, e-ticarette karşılaşılan sorunları çözmeye ve e-ticareti kontrol altına almaya yönelik çalışmalar yapmaya başlamıştır. Bu sebeple ülkemizde Kanun koyucu e-ticarette haksız rekabeti önlemek ve etkin bir vergi sistemi kurabilmek için bazı kanunlarda değişiklikler yapmıştır.

6745 sayılı Kanun ile hiç vergi vermeyen veya asgari düzeyde vergi veren kişi veya kurumların, Türkiye'den elde ettiği kazanç üzerinden belli bir oranda kaynağında tevkif edilerek vergi kayıp-kaçağı en aza indirilmeye çalışılmaktadır. Aynı şekilde 464 sayılı Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği ile getirilen bilgi verme zorunluluğu ile kayıt dışı dijital içerik ve hizmet satışlarının kayıt altına alınmasını amaçlamaktadır. Damga Vergisi Kanunu'nda ise; e-ticaret işlemlerinde sözleşmelerin dijital ortamda düzenlenip elektronik imza ile imzalanması halinde verginin hesaplanması gerektiği yer almaktadır. Ancak yapılan bu değişikliklerin e-ticarette etkin bir vergi denetimini sağlamasını beklemek pek mümkün değildir.

SONUÇ

Gelişen teknoloji ile birlikte ticari işlemlerde değişmektedir. E-ticaret işlemleri piyasada her geçen gün önemini arttırmaktadır. Bu sebeple e-ticarette uğraşan mükelleflerin özellikle de dar mükelleflerin kayıt altına alınarak vergilendirilmesi gerekmektedir. Ancak bu sadece tevkifat yönteminin uygulanmasıyla yapılacak kadar basit bir iş değildir. Dijital ortamda herhangi bir mal veya hizmet alan tüketiciyi tevkifat yapmaya zorlamanın çokta işlevli olacağı düşünülemez. Hem bu konuda vergi bilincinin olması gerekir hem de bu mükelleflerin her birinin beyanname vermesini beklemek çok da kolay durmamaktadır.

E-ticarette etkili bir vergi denetimi devletlerarası ikili veya çoklu sözleşmelerle gerçekleştirilebilir. Devletlerin tek başlarına yapacakları

düzenlemelerin küreselleşen dünyada yeterli kalmayacağı aşikardır. Devletler tek başlarına e-ticaretin vergilendirilmesine yönelik düzenleme yapmaya devam ederlerse alınması gereken vergiler ya hiç alınmayacak ya da aynı vergi türü üzerinden birden fazla devletçe vergi istenecektir. Bu nedenle e-ticarette etkin bir vergi denetimini sağlamak amacıyla küresel anlamda adımlar atılarak, ortak bir yol izlenmelidir.

KAYNAKÇA

- 193 sayılı Gelir Vergisi Kanunu
- 213 sayılı Vergi Usul Kanunu
- 488 sayılı Damga Vergisi Kanunu
- 3065 sayılı Katma Değer Vergisi Kanunu
- 5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu
- 6098 sayılı Borçlar Kanunu
- 6563 sayılı Elektronik Ticaretin Düzenlenmesi Hakkında Kanun
- 6745 sayılı Yatırımların Proje Bazında Desteklenmesi ile Bazı Kanun ve Kanun Hükmünde Kararnamelerde Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun
- 700 sayılı KHK
- 476 sayılı Cumhurbaşkanı Kararı
- 464 sayılı Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği
- İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığı tarafından verilen 30.12.2011 tarih ve B.07.1.Gİ-B.4.34.16.01-GVK 37-2410 sayılı özelge
- ÇAVDAR, F. (2017). Elektronik Ticaretin Vergi Denetimi Üzerindeki Etkileri, Hukuk ve İktisat Araştırmaları Dergisi, Sayı 1, s. 13-27
- ELMAS, P. (2009). Ticaretin Yeni Şekli E-Ticaret! Peki Hakkında Ne Biliyoruz, Ar&Ge Bülten, s.13-19
- ÖKSÜZ, M. ve TÜRGAY, T. (2018). Türkiye'de Elektronik Ticaretin Vergilendirilmesi Ve Tevkifat Müessesesi, Yönetim Bilimleri Dergisi, Sayı 32, s. 135-156
- ÖZBAY, S. ve AKYAZI S. (2004). Elektronik Ticaret. Detay Yayıncılık. Ankara.